NC 11

Norme comptable relative aux Modifications comptables

Objectifs

01. La divulgation des informations financières repose sur les caractéristiques qualitatives prévues par le cadre conceptuel, notamment, la comparabilité dont le corollaire principal est la convention de la permanence des méthodes.

02. Le souci de favoriser l'image fidèle peut conduire, dans certaines situations, à opérer des modifications comptables. Ces modifications pourraient être justifiées par de nouvelles circonstances ou des révélations afférentes à un fait ancien.

03. L'objectif de la présente norme est de définir les différents types de modifications comptables et de préciser les traitements appropriés pour chacun d'entre eux.

Champ d'application

04. La présente norme doit être appliquée pour le traitement :

a. des changements de méthodes comptables ;

b. des changements dans les estimations comptables ; et

c. de la correction d'erreurs fondamentales dans des états financiers antérieurs.

05. Sont exclus du champ d'application de la présente norme les changements dus à la constatation de l'effet de variations des prix.

Définitions

06. Dans la présente norme, les termes ci-dessous ont la signification suivante :

Les méthodes comptables sont les principes, règles et pratiques comptables spécifiques adoptées par une entreprise pour la préparation et la présentation de ses états financiers.

Une estimation comptable est toute évaluation d'un risque résultant de dépréciation d'un élément d'actif de l'entreprise ou de la naissance ou de l'augmentation d'un élément de son passif.

Les erreurs fondamentales dans les états financiers antérieurs sont les erreurs découvertes durant l'exercice en cours et qui sont d'une importance telle que les états financiers d'un ou de plusieurs exercices antérieurs ne peuvent plus être considérés comme ayant été fiables à la date de leur publication.

Changements de méthodes comptables

07. Les utilisateurs de l'information financière doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entreprise sur une certaine période afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa performance et de ses flux de trésorerie. Par conséquent, ce sont normalement les mêmes méthodes comptables qui sont adoptées d'un exercice à l'autre.

08. Le changement d'une méthode comptable risque d'affecter, d'une manière significative, la présentation de la situation financière de l'entreprise et/ou le résultat de son activité pendant un exercice comptable, et peut fausser, en conséquence, toute analyse comparative des états financiers.

09. Un changement de méthodes comptables ne doit être effectué que s'il est rendu obligatoire par une nouvelle norme comptable, ou encore, si ce changement conduit à une meilleure présentation des opérations dans les états financiers de l'entreprise.

10. Une présentation plus appropriée des opérations dans les états financiers est donnée lorsque la nouvelle méthode comptable donne lieu à des informations plus pertinentes et/ou plus fiables sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie de l'entreprise.

11. Un changement de méthode comptable résulte de l'adoption d'un principe, d'une règle ou d'une pratique spécifique valable, différents de ceux utilisés pour préparer les états financiers antérieurs. Ne sont pas, toutefois, considérées comme changements de méthodes :

a. l'adoption d'une nouvelle méthode comptable ou le remplacement d'une méthode existante pour des opérations qui diffèrent sur le fond de celles survenues précédemment ; et

b. l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des opérations qui ne s'étaient pas produites, précédemment ou qui étaient jusqu'alors sans importance significative.

12. Les changements dus à l'application antérieure de méthodes inappropriées ou fausses, ne constituent pas des changements de méthodes mais des corrections d'erreurs, examinées aux paragraphes 29 à 34 ci-après.

13. Les changements de méthodes comptables sont nombreux et variés. Ils comprennent, à titre d'exemple :

a. le changement de la méthode de valorisation des stocks ;

b. le changement dans la méthode de comptabilisation des revenus ; et

c. le changement dans la méthode de comptabilisation des dépenses de recherches et développement.

Adoption d'une nouvelle norme comptable

14. Un changement de méthode comptable intervenant à l'occasion de l'adoption d'une nouvelle norme comptable doit être comptabilisé conformément aux dispositions transitoires spécifiques formulées, le cas échéant, dans la norme concernée. En l'absence de toute disposition transitoire, le changement de méthode comptable doit être appliqué conformément aux traitements présentés aux paragraphes 15 à 20 de la présente norme.

Traitement des changements de méthode comptable

15. Un changement de méthode comptable est appliqué de façon rétrospective ou de façon prospective conformément aux dispositions de la présente norme. L'application rétrospective conduit à appliquer la nouvelle méthode comptable à des opérations comme si cette nouvelle méthode avait toujours été utilisée. En conséquence, la méthode comptable est appliquée aux opérations à compter de la date d'origine de ces éléments. L'application prospective signifie que la nouvelle méthode comptable est appliquée aux opérations survenant après la date du changement.

16. L'application rétrospective mène à un ajustement des situations antérieures, et permet une meilleure comparaison des états financiers successifs d'une entreprise, alors que l'application prospective limite la portée de la présentation dans les états financiers, de ces situations, à des fins de comparaison.

17. Un changement de méthode comptable doit être appliqué rétrospectivement pour déterminer son effet sur les exercices antérieurs, à moins que le montant de tout ajustement se rapportant à ces exercices et résultant du changement, ne puisse être déterminé d'une façon fiable.

Tout ajustement, résultant d'un changement de méthode, doit être présenté comme un ajustement des capitaux propres d'ouverture. Les données comparatives doivent être retraitées, à moins que cela ne soit impossible.

18. Les corrections résultant d'un changement de méthode comptable viennent donc, augmenter ou diminuer les capitaux propres d'ouverture de l'exercice au cours duquel le changement de méthode a eu lieu. Le calcul de l'effet du changement de méthode sera effectué en comparant les résultats antérieurs constatés, avec les résultats qui auraient dû l'être, en appliquant la nouvelle méthode. L'ajustement correspondant ne sera pas comptabilisé comme étant un élément d'exploitation de l'exercice au cours duquel le changement a eu lieu, mais, plutôt, comme étant une modification de la situation des capitaux propres constatés à l'ouverture de l'exercice. Ce traitement permettra une analyse, plus simple et sans ajustement particulier, de l'activité de l'entreprise. De même, et pour favoriser une plus grande cohérence dans les informations véhiculées par les états financiers de l'entreprise, les données comparatives sont retraitées suivant la nouvelle méthode comptable. Le

montant de l'ajustement afférent aux exercices antérieurs à celui ou à ceux qui figurent à titre comparatif dans les états financiers, est inclus dans les capitaux propres d'ouverture du premier exercice présenté. Toutes autres informations et notes relatives aux exercices antérieurs font également l'objet d'un retraitement. Ces retraitements ne sont effectués que pour les besoins de comparaison et ne doivent pas conduire à modifier les états financiers qui ont été publiés.

19. Le changement de méthode comptable doit être appliqué de façon prospective lorsque le montant de la correction des capitaux propres d'ouverture, prescrit par le paragraphe 17, ne peut être déterminé de façon fiable.

20. Lorsqu'un changement de méthode comptable a une incidence significative sur l'exercice en cours ou sur tout autre exercice antérieur présenté, ou est susceptible d'avoir une incidence significative lors des exercices ultérieurs, l'entreprise doit mentionner les éléments suivants :

> **a. les raisons du changement,**
>
> **b. le montant de la correction au titre de l'exercice en cours et de chaque exercice présenté,**
>
> **c. le montant de la correction afférent aux exercices antérieurs à celui ou à ceux qui sont présentés à titre comparatif, et**
>
> **d. le fait que les données comparatives ont été retraitées ou que leur retraitement est impossible.**

Changements dans les estimations comptables

21. En raison des incertitudes inhérentes aux activités commerciales, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, ils ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. Le processus d'estimation entraîne des jugements fondés sur les dernières informations disponibles. Il peut être nécessaire, par exemple, de procéder à l'estimation des créances douteuses, de l'obsolescence du stock ou de la durée d'utilisation ou du plan attendu de consommation des avantages économiques procurés par les immobilisations amortissables. Le recours à des estimations raisonnables est une composante essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.

22. Une estimation peut devoir être révisée si des changements se produisent concernant les circonstances sur lesquelles elle était fondée par suite de nouvelles informations, d'une plus grande expérience ou d'évolutions ultérieures. En raison de sa nature, le fait de réviser une estimation ne confère pas à l'ajustement correspondant la qualité d'élément extraordinaire, ni d'erreur fondamentale.

23. Il est parfois difficile de faire la distinction entre un changement de méthode comptable et un changement dans les estimations. Dans un tel cas, la modification est assimilée à un changement dans les estimations comptables, avec une information appropriée.

24. L'incidence d'un changement dans les estimations comptables doit être prise en compte dans la détermination du résultat net, au titre :

> **a. de l'exercice où le changement a eu lieu, si celui-ci n'affecte que cet exercice ; et**
>
> **b. de l'exercice et des exercices ultérieurs, si ceux-ci sont concernés.**

25. Un changement dans une estimation comptable peut affecter soit l'exercice en cours seulement, soit l'exercice en cours et les exercices ultérieurs. A titre d'exemple, un changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que l'exercice en cours et est en conséquence comptabilisé immédiatement. Toutefois, un changement dans la durée d'utilisation estimée et/ou dans le plan attendu de consommation des avantages économiques, procurés par les actifs amortissables, affecte la charge d'amortissement de l'exercice en cours et de chaque exercice suivant, pendant l'utilisation restante des immobilisations. Dans les deux cas, l'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est constatée en produit ou en charge de l'exercice en cours. L'incidence, le cas échéant, sur les exercices ultérieurs est constatée au cours des exercices ultérieurs.

26. L'incidence d'un changement dans une estimation comptable doit figurer dans le même poste de l'état de résultat que celui qui avait été utilisé précédemment pour cette estimation.

27. Afin d'assurer la comparabilité des états financiers de différents exercices, l'incidence d'un changement dans une estimation comptable, pour des estimations qui étaient précédemment incluses dans le résultat provenant des activités ordinaires, est prise en compte dans le même élément du résultat net. L'incidence d'un changement dans une estimation comptable qui était précédemment incluse dans les éléments extraordinaires est prise en compte dans les éléments extraordinaires.

28. La nature et le montant découlant d'un changement, dans une estimation comptable, et dont l'incidence est significative pour l'exercice en cours ou dont l'incidence risque d'être significative lors des exercices ultérieurs, doivent être mentionnés. Lorsqu'il est impossible d'en quantifier le montant, ce fait doit être mentionné au niveau des notes aux états financiers.

Erreurs fondamentales dans les états financiers antérieurs

29. Des erreurs commises dans la préparation des états financiers d'un ou de plusieurs exercices antérieurs peuvent être découvertes lors de l'exercice en cours. Ces erreurs peuvent avoir pour cause des erreurs de calcul, des erreurs dans l'application des méthodes comptables, une mauvaise interprétation des faits, des fraudes ou des négligences. La correction de ces erreurs est normalement incluse dans la détermination du résultat net de l'exercice en cours.

30. Dans de rares circonstances, une erreur revêt une incidence si importante sur les états financiers d'un ou de plusieurs exercices antérieurs que ceux-ci ne peuvent plus être considérés comme ayant été fiables à la date de leur publication.

A titre d'exemple, l'inclusion dans les états financiers d'un exercice antérieur d'un montant significatif de travaux en cours et de créances clients concernant des contrats frauduleux qui ne peuvent être mis en œuvre, constitue une erreur dans des états financiers antérieurs. La correction d'erreurs ayant trait à des exercices antérieurs exige le retraitement de l'information correspondante de l'exercice précédent, présenté à titre comparatif.

31. La correction des erreurs fondamentales dans des états financiers antérieurs se différencie des changements dans les estimations comptables. En raison de leur nature, les estimations comptables sont des approximations qui peuvent devoir être révisées à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. A titre d'exemple, le résultat dégagé à l'issue du dénouement d'une éventualité, qui n'avait pu être évaluée de façon fiable précédemment, ne constitue pas la correction d'une erreur fondamentale dans des états financiers antérieurs.

32. Le montant de la correction d'une erreur fondamentale dans des états financiers antérieurs, doit être comptabilisé en ajustant les capitaux propres d'ouverture. Les données comparatives doivent être retraitées, à moins que cela ne soit impossible.

33. Les corrections d'erreurs fondamentales dans les états financiers antérieurs augmentent ou diminuent les capitaux propres d'ouverture de l'exercice au cours duquel ces corrections ont eu lieu. Le calcul de l'effet de la correction sera effectué en comparant les résultats antérieurs constatés, avec les résultats qui auraient dû l'être, si l'erreur fondamentale n'avait pas été commise.

L'ajustement correspondant, ne sera pas comptabilisé comme étant un élément d'exploitation de l'exercice au cours duquel le changement a eu lieu, mais, plutôt, comme étant une modification de la situation des capitaux propres constatés à l'ouverture de l'exercice. Ce traitement permettra une analyse plus simple et sans rajustement particulier, de l'activité de l'entreprise. De même, et pour permettre une comparabilité correcte des états financiers de l'entreprise, les données comparatives sont retraitées comme si l'erreur fondamentale avait été corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été commise. Le montant de l'ajustement afférent aux exercices antérieurs à celui ou à ceux qui figurent à titre comparatif dans les états financiers, est inclus dans les capitaux propres d'ouverture du premier exercice présenté. Toutes autres informations et notes relatives aux exercices antérieurs, font également l'objet d'un retraitement. Ces retraitements ne sont effectués que pour les besoins de comparaison et ne doivent pas conduire à modifier les états financiers qui ont été publiés.

34. Les entreprises doivent mentionner les éléments suivants :

- **a. la nature de l'erreur fondamentale dans les états financiers antérieurs ;**
- **b. le montant de la correction au titre de l'exercice en cours et de chaque exercice antérieur présenté ;**

c. le montant de la correction afférent aux exercices antérieurs à celui ou à ceux qui sont présentés à titre comparatif ; et

d. le fait que les données comparatives ont été retraitées ou que leur retraitement est impossible.

Date d'application

35. La présente norme comptable est applicable aux états financiers relatifs aux exercices ouverts à partir du 1er Janvier 1997.